Law Reform Commission of Canada
Commission de réforme du droit du Canada

search and seizure under the *Income Tax Act*

CRIMINAL LAW SERIES

SUMMARY OF STUDY PAPER

Canada

SEARCH AND SEIZURE UNDER THE *INCOME TAX ACT*

Criminal Law Series

Summary

SEARCH AND SEIZURE UNDER THE *INCOME TAX ACT*

Criminal Law Series

Summary of a Study Paper
prepared for the

Law Reform Commission of Canada

by

Neil Brooks and Judy Fudge

The Study Paper corresponding to this Summary was prepared in English for the Law Reform Commission of Canada. Although it will not be published, it is available for reference in the library of the Commission's head office,

130 Albert St., 8th Floor
Ottawa, Ontario

Photocopies of this Paper may be made for educational and informational purposes only, and are not to be sold.

The opinions expressed in this Paper are those of the authors and do not necessarily represent the views of the Commission.

This summary parallels the major divisions of the Paper itself and summarizes each section of the Paper. It serves as a detailed, narrative outline of the Paper. The justification for such a lengthy outline is that although the Paper deals with only two major issues, each major issue contains in turn a large number of relatively discrete sub-issues. Thus the purpose of this outline is to provide an overview and to add structural clarity to the Paper.

Table of Contents

I. Introduction 1
A. Revenue Enforcement Legislation: The Problem Identified 1
B. Purpose of Study Paper 1
C. General Principles of Privacy and Intrusions 3

II. Investigatory Search Powers in the *Income Tax Act* 5
A. Introduction 5
B. Detailed Comparison of the Investigatory Search Powers in the *Income Tax Act* and the *Criminal Code* 6

III. Inspection Searches 11
A. Introduction 11
B. The Power to Call for the Production of Books and Records 13
C. The Power to Enter Premises for the Purposes of Inspecting Property 17
D. The Power to Seize Property during the Course of an Inspection 20
E. The Power to Require Persons to Answer Questions during the Course of an Inspection 22

IV. Conclusion 23

I.

Introduction

A. Revenue Enforcement Legislation: The Problem Identified

The principle of voluntary self-compliance lies at the heart of the administration of the federal income tax system. A self-compliance system of collecting tax is both more efficient and less intrusive than other methods. However, its efficacy depends upon two important factors: on the one hand, the ability of the revenue agency to investigate the accuracy of filed information; and, on the other hand, the willingness of the great majority of taxpayers to support the system by accurately reporting their income. These factors are related. The public's willingness to adhere to the principles of voluntary self-assessment and compliance depends, in part, not only upon its perception of whether Revenue Canada's enforcement powers are sufficient to ensure that it can obtain the information it needs to administer effectively the *Income Tax Act* (S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended), but also upon its perception of whether the powers are necessary and are fairly administered.

In this first section of the Introduction we suggest that much of the current concern over Revenue Canada's enforcement practices and the resulting public cynicism about the tax system can be traced to the legal framework underlying Revenue Canada's enforcement powers, in particular, its broad powers of search and seizure. Consequently, restructuring these enforcement powers to provide taxpayers with greater procedural due process should not impair Revenue Canada's ability to police our self-assessment system, but ultimately should enhance it.

This perception, that generally Revenue Canada agents' powers of search are too broad, has been shared by many law reform organizations. The various recent reports and legislative enactments that have addressed the issue are reviewed in the Paper. Solutions that provide greater protection to the privacy interests of taxpayers, but at the same time provide for effective monitoring and enforcement of revenue-raising legislation have been sought in all these reform efforts.

B. Purpose of Study Paper

The Paper is related to the Law Reform Commission's work on police powers and in particular the police's powers of search and seizure. For a number of reasons, an

evaluation of the search powers outside the *Criminal Code* is a necessary part of the comprehensive study of police powers of search and seizure in criminal law enforcement. First, if the search powers contained in these other statutes are considerably broader than those contained in the *Criminal Code* (R.S.C. 1970, c. C-34, as amended), they might be used to defeat the safeguards surrounding the powers of search in the *Criminal Code*. Thus, law enforcement officials might be encouraged, for example, to use the search powers in the *Income Tax Act* to conduct a criminal search of a suspected drug dealer. Second, in the course of the Commission's comprehensive review of the substantive offences of the *Criminal Code*, offences might be transferred into or out of the *Code*. It is conceivable, for example, that tax evasion, at present an offence contrary to the *Income Tax Act*, will emerge from the fundamental review of the criminal law as a variety of fraud and hence as an offence contrary to the *Criminal Code*. If different enforcement requirements are needed for these offences, now found in several federal statutes, the criteria for distinguishing them from offences now in the *Criminal Code* will have to be clearly articulated. The powers the state has for investigating particular offences should not turn on the happenstance of what federal statute the offence is found in. Finally, the proliferation of legislative regimes of search and seizure renders the aggregate of such powers uncertain and indeed unknowable. Thus, the broad objectives sought by the Commission in consolidating, rationalizing and reforming the various search and seizure regimes within the common law, the *Criminal Code* and crime-related statutes will only be partially achieved unless the search powers in other federal statutes are similarly consolidated, rationalized and reformed.

Although the Paper only evaluates in detail the search power contained in the *Income Tax Act*, it develops a framework for the analysis of the nature, scope and extent of all search powers outside the traditional criminal law context.

A review of the general principles of privacy and intrusions reveals that search powers can, in principle, be divided broadly into two types: investigatory, and inspection search powers. Investigatory searches are those searches conducted as a result of a belief that there has been a specific contravention of the law. The person conducting the search is looking for evidence of the offence. A search of a dwelling-place for suspected drugs by police officers is a paradigm of an investigatory search. Inspection searches are searches that are conducted on a routine basis to ensure continual compliance with the law. A routine audit of a taxpayer's books and records by officials of Revenue Canada is an example of an inspection search.

The *Income Tax Act* confers both of these kinds of search powers on Revenue Canada officials. In particular, in section 231 it provides them with the power to:

(a) obtain a search warrant and conduct a search for a suspected violation of the *Act*;

(b) enter any premises to examine books, records or property described as inventory; and,

(c) require any person to provide information or to produce books and records.

The first type of search power is an example of an investigatory search power and is examined in Part II of the Paper. We conclude that there is no justification for the state to have broader powers of search when it is investigating tax evasion or other violations of the *Income Tax Act* than when it is investigating a criminal offence. The other two types of search powers mentioned above are examples of inspection search powers and are discussed in Part III of the Paper, in sections "B" and "C" respectively. Our fundamental conclusion in this part of the Paper is that the state should not have the right to enter premises to inspect books and records: in the absence of the taxpayer's consent, the state's only remedy should be to demand that those books and records be produced for inspection. However, in addition to this basic proposal, numerous proposals are made as to how both the present powers to enter premises to inspect books and records (or only property, if our basic recommendation is adopted) and to call for the production of books and records should be reformed.

In addition to these two search powers, there are two related powers in the *Income Tax Act*. First, Revenue Canada officials are given the power to seize property in the course of a search if it appears to them that the property may be required as evidence of a violation. Second, they are given the power to require persons to answer questions during the course of an inspection. These powers are examined in sections "D" and "E" of Part III.

C. General Principles of Privacy and Intrusions

In this section of Part I, the concept of privacy, the nature of the state's need for information and the interests underlying the traditional notions of procedural due process are briefly reviewed. The point of this review is to establish a theoretical basis for distinguishing between investigatory and inspection searches, and for the various safeguards that we recommend should surround inspection searches.

II.

Investigatory Search Powers in the *Income Tax Act*

A. Introduction

(1) Outline

This Part of the Paper compares the investigatory search powers contained in the *Income Tax Act* with those in the *Criminal Code*. The purpose of the comparison is to determine whether there is any justification for the powers to differ. That is to say, to determine whether there is anything unique about suspected violations of the *Income Tax Act* that justifies the state having broader powers when investigating such suspected violations than it has when it is investigating suspected violations of the *Criminal Code*. Our conclusion is that there is not, and that only the investigatory search powers contained in the *Criminal Code* should be used when suspected violations of the *Income Tax Act* are being investigated.

(2) Other Investigatory Search Powers outside Criminal Law Enforcement

The *Income Tax Act* is not the only federal statute outside the *Criminal Code* that contains investigatory search powers. It has been estimated that approximately twenty-three federal statutes authorize investigative searches in order to assist law enforcement officials to investigate suspected violations of their governing statutes. To place the comparison of the *Income Tax Act* investigatory search powers with those in the *Criminal Code* in a broader context, we briefly review the other federal statutes that contain such search powers. Ultimately, it may be decided that the investigatory search powers in the *Criminal Code* should apply to violations of all federal statutes — that there should be no investigatory search powers outside those contained in the *Code*. Although the Paper does not address this larger issue directly, by examining in detail the search powers in the *Income Tax Act* it does provide a framework for the analysis of the nature, scope and extent of all investigatory search powers outside the traditional criminal law context.

Furthermore, our conclusion that there is no justification for broader search powers in the *Income Tax Act*, suggests that there is likely no justification for investigatory search powers that are broader than those in the *Criminal Code* in any federal statute.

(3) Investigatory Search Powers in the Income Tax Acts of Australia, the United States, and the United Kingdom

The Australian, American and British laws are reviewed in the Paper. In Australia and the United States, only the general criminal search powers are available for investigating income tax violations. This would appear to confirm our conclusion that there is nothing unique about tax violations that justifies search powers that are broader than those available for investigating ordinary criminal offences. In the United Kingdom, on the other hand, there is a separate regime for searches undertaken to obtain evidence of suspected income tax violations. However, this regime has only recently been introduced and has been the subject of criticism.

B. Detailed Comparison of the Investigatory Search Powers in the *Income Tax Act* and the *Criminal Code*

The Paper compares in detail the search powers in the *Income Tax Act* and the *Criminal Code*. Some of the points of comparison are trivial. Other differences arise only because of a difference in wording between the legislative description of the two search powers: the interpretation of, or the practice under, the two provisions may not differ. On only three points of comparison is the difference between the provisions substantial. However, in spite of this, we have compared the provisions on all possible grounds. To support our recommendation that there is no justification for a distinct investigatory search power in the investigation of income tax violations we wanted to be sure that there was no subtle, but important, differences reflected in the particular language used in the income tax provision. The following is a summary of the questions we asked in comparing the provisions. Our basic conclusion with respect to each question was that the differences could not be justified.

(1) For the Violation of What Types of Offences Can a Search Warrant Be Obtained?

Under the *Income Tax Act* an investigatory search warrant can be obtained to assist in the investigation of any suspected violation of the Act or regulations, no matter how trivial. We recommend that it should be available for investigating only serious violations.

(2) Must There Be Evidence That an Offence Has Been Committed before a Search Will Be Authorized, or Can a Search Be Authorized if There Is Evidence That an Offence Is Likely to Be Committed?

At present, under subsection 231(4) of the *Income Tax Act*, an authorization to search can be obtained where an offence "has been committed or is likely to be committed ...." There is no justification for this preventive search power.

(3) Who May Authorize the Application for a Search Warrant?

Certain designated Revenue Canada officials can apply for a search warrant under the *Income Tax Act*. Although administrative personnel should be allowed to apply for a search warrant, and of course a person with personal knowledge must swear to the facts supporting the application, the official who is empowered to apply for the warrant should be of a sufficiently senior level to ensure uniformity of practice and departmental accountability. At present, this objective appears to be achieved by the regulations promulgated under the *Income Tax Act*.

(4) What Degree of Particularity Is Required with Respect to the Alleged Offence, the Items Sought and the Places to Be Searched?

The standard of particularity is one of the most fundamental protections limiting the scope of criminal investigatory search powers. The *Income Tax Act* does not require the warrant to contain details of either the alleged offence or the evidence to be searched

for. After reviewing the arguments, we conclude that there is no reason why warrants issued in searches for evidence relating to an alleged violation of the *Income Tax Act* should not be as specific on these matters as are warrants issued in searches for evidence relating to an alleged violation of the *Criminal Code*.

(5) What May Be Seized in the Course of a Search?

Under the *Criminal Code*, generally, only evidence relating to a specified crime may be seized. Under the *Income Tax Act*, evidence relating to *any* violation may be searched for and seized. Again, we conclude that there is no justification for giving investigators under the *Income Tax Act* broader powers in this regard than investigators under the *Criminal Code*.

(6) What Procedures Are to Be Followed in Applying for a Search Warrant?

Under both the *Criminal Code* and the *Income Tax Act* the application to obtain a search warrant must be made under oath, and may be presented at an *ex parte* hearing.

(7) Who May Issue a Search Warrant?

Here, the *Income Tax Act* is stricter than the *Criminal Code*. Under the former Act, a search warrant must be approved by a superior or county court judge; under the latter, a justice of the peace may issue a warrant.

(8) Must the Issuer Have Reasonable Grounds for Believing That an Item to Be Searched for Is Related to an Alleged Offence, and Is to Be Found in a Specified Place before Issuing a Search Warrant?

The purpose of having an independent arbitrator to issue the warrant is to ensure that the grounds justifying the search have been impartially determined. Under *Criminal Code* subsection 443(1), before a search warrant is issued, a justice must be satisfied that "there is reasonable ground to believe" that the items sought are linked to the alleged offence and will be found in the locations to be searched. Subsection 231(4) of the *Income*

Tax Act provides only that before a warrant is issued "the Minister [must have] reasonable and probable grounds to believe" that a tax violation has been committed. The courts have construed this wording to mean that the justice authorizing the warrant must have reasonable grounds for believing there has been a violation. However, there is no requirement that the justice have reasonable grounds for linking the items to be searched for with the alleged violation or the places to be searched. Following from our conclusion that a search warrant issued for evidence of an income tax violation should be specific with respect to those matters, the standard of reasonable belief should also apply to their linkage.

(9) What Procedures Must Be Followed in Executing the Warrant?

Although the *Income Tax Act* is largely silent on these matters, there is no reason why investigating officers conducting a search for evidence of a suspected tax violation should not be required to: display the warrant to the persons whose premises are being searched; execute the warrant, except in extraordinary circumstances, by day; execute the warrant within a specified period of time after its issuance; and, only be allowed to use a reasonable degree of force in executing the warrant. An issue unique to searches outside the *Criminal Code* is whether the investigative officers of the relevant administrative agency, such as Revenue Canada, should be required to be accompanied by police officers when executing a search warrant. For a number of reasons reviewed in the Paper we conclude that they should have to be so accompanied.

(10) What Procedures Are Provided for Obtaining Access to Items Seized in the Course of a Search?

Who may authorize access? Who may obtain access? What conditions may be imposed for obtaining access? Both the *Criminal Code* and the *Income Tax Act* provide procedures for obtaining access to seized items. However, the procedures differ in some details. We conclude that there is no justification for these differences. The Commission has recently recommended some changes in the procedures relating to access of things seized in the *Criminal Code* in its Working Paper 39 on *Post-Seizure Procedures* (Ottawa: Supply and Services, 1985). Very briefly, the Commission recommends that access should normally be obtained by consent, but that a hearing before a justice should be available to a person who claims an interest in the things seized in cases where access is denied. All persons with an interest in the things seized should be entitled to examine them and photocopy them at their own expense.

(11) What Procedures Are Provided for Disposing of Items Seized in the Course of the Execution of the Search Warrant?

Must a court order be obtained to allow officials to retain custody of the items seized? For what period of time is such an order valid? Can the party whose items are seized challenge the validity of the custody order and, if successful, obtain restoration of the items? If the items seized are documents that the party needs in the conduct of his or her business or to prepare his or her defence to a criminal action, who must bear the cost of copying them? The *Criminal Code* contains a comprehensive scheme for processing items seized pursuant to a search. The *Income Tax Act*, by contrast, makes no provision for processing items seized other than to authorize their detention until they are produced in any court proceedings. There is no reason why the *Criminal Code* procedures for disposing of seized goods should not apply to goods seized in relation to an income tax offence. The Commission has recently recommended some changes in the procedures for disposing of items seized in criminal cases in its Working Paper 39 on *Post-Seizure Procedures*. Briefly, the Commission recommends that inventories of things seized should be prepared in all cases by the officers effecting seizure (Recommendation 2(3)). A copy of the inventory should be given to interested parties. The officers should also, as soon as practicable, be required to present the inventory (along with the endorsed search warrant or a post-seizure report) to a justice (Recommendation 2(4)). The justice would issue a "custody order" in relation to the things seized. Where no criminal proceedings have been instituted, the custody order should terminate within three months (Recommendation 5(1)). The Commission also recommends that a person from whom things have been seized should have the right to apply to a judge to have the things restored to him or her (Recommendation 7). Among other grounds for ordering that things be restored, the judge is to have regard to "any alternatives to detaining the things for use as evidence (Recommendation 9(1)(*b*))." The Commission goes on to recommend that where an order for restoration of things seized is made, the judge should be empowered to order further that an accurate record be made of the things seized and that such record be admissible at trial in place of the original (Recommendation 11(*a*)). The Commission's recommendations contained in its recently released Report 22 entitled *Disclosure by the Prosecution* (Ottawa: Supply and Services, 1984) would entitle the taxpayer, once charged, to request and receive photocopies of exhibits where it is practical and to receive, without charge, copies of various classes of enumerated documents relevant to the case against him or her.

(12) What Procedures Are Provided for Reviewing the Search Warrant and the Manner in Which the Search Was Executed?

Although not specifically provided for in the *Criminal Code*, the method for obtaining such a review is certain and well known under the *Code*. By contrast, the procedure for obtaining review, the forum for lodging an application for review, and the type of relief available are uncertain for a search authorized under the *Income Tax Act*. The review procedures ought to be the same.

III.

Inspection Searches

A. Introduction

(1) Outline

The *Income Tax Act* contains two broad types of inspection powers. First, under paragraphs 231(1)(*a*) and (*b*), Revenue Canada officials are given the power to enter premises to audit books and records and to examine certain property. Second, under subsection 231(3) Revenue Canada officials are given the power to call for the production of books and records. The significant difference between these search powers is, of course, that under the first power Revenue Canada officials have the power to enter premises, while under the second they do not.

Our basic conclusion is that Revenue Canada should have the right to enter premises only for the purpose of inspecting property. If taxpayers refuse to allow Revenue Canada officials to inspect their books and records at their premises, Revenue Canada's only recourse should be to call for the production of such books and records.

Following the justification for this basic conclusion, we examine in detail both Revenue Canada's present power to call for the production of books and records and its power to enter premises to inspect books, records and property. To assist in evaluating these inspection powers, a number of issues are identified which must be addressed in determining whether the present powers meet the procedural requirements necessary to ensure that the appropriate balance is struck between the state's need for information to ensure compliance with income tax legislation and the individual's right to privacy. Under each of these issues the existing provision and the relevant case-law and revenue practice are discussed, the details of the United Kingdom and United States law are compared, the policy considerations are examined, the shortcomings of the Canadian law are identified, and proposals for amendments, where necessary, are made.

Section "B" of this Part examines the power to require the production of books and records; section "C" examines the power to enter premises and inspect books, records and property. Sections "D" and "E" examine two related powers that the *Income Tax*

Act provides Revenue Canada officials: the power to seize property in the course of a search if it appears that the property may be required as evidence of a violation; and, the power to require persons to answer questions during the course of an inspection.

(2) General Principles

Inspection searches are those conducted on a routine basis to ensure continual compliance with the law. They are contained in many federal statutes. In the main, this Paper examines only the inspection search powers contained in the *Income Tax Act*.

The evaluative issues addressed in this Part are whether these inspection powers are necessary to ensure compliance with income tax legislation, and if so, whether their present form provides sufficient procedural safeguards to protect the privacy interests of individuals.

Different rules are required for regulating inspection searches than for regulating investigative searches because of the differences in the nature of the intrusion, the extent of the intrusion, and the social need for the intrusion. These general principles are reviewed in this section of the Introduction.

(3) Types of Inspection Searches: Requiring Books and Records to Be Produced and Entering Premises to Inspect

The *Income Tax Act* contains two broad types of inspection powers: paragraphs 231(1)(*a*) and (*b*) gives Revenue Canada officials the power to enter premises to audit books and records and to examine certain property; subsection 231(3) gives Revenue Canada officials the power to call for the production of books and records. This section of the Paper addresses the question of whether Revenue Canada should be given both these powers.

(4) Income Tax Inspection Powers in the United States, the United Kingdom and Australia

The inspection powers in the Income Tax Acts of each of these countries are briefly reviewed.

B. The Power to Call for the Production of Books and Records

Subsection 231(3) of the *Income Tax Act* authorizes the Minister to require any person to supply information or to produce any documents or records. The Minister may exercise this power for any purpose related to the administration or enforcement of the Act. The following issues are discussed in evaluating this power.

(1) What Officials Should Be Authorized to Require the Production of Books and Records?

There are two competing interests in determining who should exercise these powers. On the one hand, the required level of authority should be sufficiently low so that the power can be exercised conveniently and so that the decisions of lower-level officials are not simply rubber-stamped by the authorizing official. On the other hand, the level of authority required to exercise these powers should be sufficiently high so as to ensure safeguards which result in departmental accountability, and to ensure a degree of uniformity in practice. We conclude that the present law, under which fairly senior officials are specifically identified by regulation, appears satisfactory. We do recommend, however, that normally where the demand for inspection is not being made to the taxpayer personally but to a third party who has possession of the taxpayer's documents, and no taxpayer is identified, a more senior official be required to authorize the demand than the level of official who may authorize a demand made to the taxpayer personally. In the case of third-party demands, the potential for abuse is greater since there is no individual taxpayer directly involved who has firsthand knowledge of, and a personal interest in, Revenue Canada's inquiries.

(2) Should Books and Records in the Possession of Third Parties Be Liable to Be Summoned?

Revenue Canada should continue to be able to summon third parties who have information relating to the tax liability of a taxpayer who is under inspection. Indeed, the class of third parties who can be subject to such a demand should be slightly broadened. However, the present procedures for obtaining information or documents from third parties do not sufficiently protect the privacy interest of the taxpayer. Thus, additional safeguards regarding the issuance of demands to third parties should be enacted. These safeguards are discussed below.

(3) Where a Third-Party Summons Is Issued, Should Taxpayers Be Informed That Information Relating to Their Tax Liability Has Been Requested?

Under the present law there is no requirement that the taxpayer be informed when his or her documents are being demanded from a third party. We recommend a fairly elaborate procedure for informing the taxpayer that his or her documents are being demanded in such circumstances and for allowing him or her to contest the demand. We also recommend that prior judicial approval be obtained for the issuance of a third-party summons if the taxpayer cannot be identified.

(4) Should the Requirement of Production Be Restricted to Books and Records Relating to an Investigation of the Tax Liability of a Specified Person?

Subsection 231(3) of the Act provides that production or testimony can be required "for any purposes related to the administration or enforcement of this Act." However, in spite of this broad wording, the Supreme Court of Canada has recently held in *James Richardson & Sons Limited* v. *The Minister of National Revenue* ([1984] 1 S.C.R. 614), that the production of documents can only be required for the purpose of investigating the tax liability of a specified person. In that case, Revenue Canada had called for the production of all the records of a particular brokerage house relating to its clients who traded in the commodities futures market. We conclude that instead of prohibiting Revenue Canada from demanding the production of documents in these circumstances, a more satisfactory way of balancing the conflicting interests would be to require Revenue Canada to obtain prior judicial authorization before it could call for the production of documents where no individual taxpayer was identified or being investigated.

(5) Should the Books or Records That Can Be Required in a Summons Exclude Some Classes of Documents, Such As Documents Protected by the Solicitor-Client Privilege, or the Tax Working Papers of Auditors?

We recommend that the procedures in the *Income Tax Act* for claiming solicitor-client privilege be broadened so that they embrace all documents that are protected by the solicitor-client privilege under the common law. We also recommend that no privilege be recognized for tax working papers of accountants.

(6) What Information Should a Summons to Require Books and Records to Be Produced Contain?

Should the authority under which, and the purpose for which, the summons is issued be identified; should the summons contain a description of the mechanism for challenging compliance; and, with what degree of specificity should the taxpayer to whom the information requested relate, and the documents required to be produced, be identified? At present there is virtually no requirement that the taxpayer be notified of the details relating to the demand for production. We suggest that taxpayers be fully apprised of all matters that might be necessary in order to inform them of the scope of the inspection and to enable them to make an informed decision as to whether or not to comply with the summons.

(7) By What Method Should the Summons Be Served?

We recommend a number of safeguards to ensure that the taxpayer or a third party has been fairly served with the summons.

(8) How Much Time Should the Summoned Party Be Given to Comply with the Demand for Production?

Under the present law, Revenue Canada may demand the production of documents almost immediately. We recommend that the summoned party be given a specified minimum number of days for complying with a summons.

(9) Where Should the Books and Records Be Required to Be Produced?

Under the present law, there is some confusion as to where Revenue Canada may demand that a party deliver documents. We recommend that Revenue Canada should be allowed to demand production at any reasonable place, but not at the taxpayer's or the third party's premises unless that person consents to production at his or her premises.

(10) What Limits, If Any, Should There Be upon the Power to Require the Production of Books and Records to Ensure That Unnecessary Burdens Are Not Imposed on Taxpayers?

At present, there are no limits on Revenue Canada's authority to require a taxpayer to produce records. We recommend that Revenue Canada's authority to audit should be restricted in a number of ways. First, it should be expressly prohibited from engaging in "unnecessary" audits. Second, only one inspection in relation to a particular taxpayer should be allowed each year. Third, a limitation should be placed on the number of past years for which Revenue Canada may demand production without court approval. Fourth, a general standard should be enacted prohibiting Revenue Canada from requiring taxpayers to compile an unreasonable amount of information.

(11) Should Inspection Searches Be Prohibited If the Taxpayer Is under Criminal Investigation?

Under the present law, it appears that in most cases, even though a taxpayer is under criminal investigation, Revenue Canada may inspect all his or her relevant records by means of an inspection search. Obviously in these circumstances an inspection search can be used to circumvent the procedural protections inherent in the requirement that the police obtain a search warrant to search for the purpose of obtaining evidence of a crime. A statutory restriction should be imposed on the issuance or execution of an inspection summons in aid of a criminal investigation or prosecution.

(12) Should Taxpayers or Third-Party Recordkeepers Be Reimbursed for the Cost of Complying with a Summons Requiring Them to Produce Books and Records?

The Act contains no provision for reimbursing either the taxpayer or a third party for costs incurred in complying with a summons. We recommend that, subject to certain restrictions, costs be reimbursed in two situations: where the costs of complying exceed what might reasonably be expected as a cost of doing business; and, in the case of a third-party summons.

(13) How Should the Summons Be Enforced If the Summoned Party either Fails or Refuses to Comply with the Summons?

The present method of enforcing the demand to produce is inadequate for several reasons. We recommend that if a person refuses to comply with a summons, or a taxpayer stays compliance by a third party, Revenue Canada should be required to seek enforcement through an adversary proceeding before a judge.

C. The Power to Enter Premises for the Purposes of Inspecting Property

Under paragraph 231(1)(*b*) of the *Income Tax Act*, any person authorized by the Minister may enter any premise to examine property which "may, in his opinion, assist him in determining the accuracy of an inventory or in ascertaining the information that is or should be in the books or records or the amount of any tax payable under this Act." The following questions are asked in evaluating this search power. If the authority to enter premises to inspect books and records is retained, these questions would be relevant, of course, in assessing that search power as well.

(1) Should the Power to Enter Be Restricted to Any Property, Process or Matter Relating to an Investigation of the Tax Liability of a Specified Person?

The Act provides in subsection 231(1) that entry of premises to conduct an audit of property can be made "for any purpose related to the administration or enforcement of this Act ...." However, in spite of this broad language, the *Richardson* case has essentially limited this power to investigations of specified taxpayers. With respect to the power to require production, we recommend that the purposes for which the power could be used not be limited to an inquiry into the tax liability of a specified person because the requirement of prior judicial authorization to issue a third party summons where no taxpayer was identified is sufficient to prevent abuse. Even though the entry of premises is a greater invasion of privacy than the requirement of producing documents, and even though only rarely would Revenue Canada need to inspect property when it would not be investigating the tax liability of a specified person, the same procedure should adequately protect the privacy interests of taxpayers.

(2) Should Revenue Canada Be Able to Inspect the Premises of Third Parties Who Have Custody of Property Relating to the Taxpayer's Tax Liability?

Since taxpayers may have property that is described in their books and records on the premises of third parties, entry into third-party premises should be authorized. This is the present law.

(3) Should There Be Any Restrictions on the Types of Premises That May Be Entered?

Under the present law, there has been some suggestion that only premises where books and records are required to be kept under the Act may be entered. For example, in *Royal American Shows Incorporated* v. *The Queen ex rel. Hahn* ([1975] 6 W.W.R. 571 (Alta. S.C.)) it was held that a taxpayer's records could not be inspected in a police station where they were being held in custody. We recommend that Revenue Canada be given a broad power to inspect any premises that relevant property may be found in.

(4) Should Notice of the Inspection Be Required, and If So, What Information Should the Notice Contain and Who Should Be Given Such Notice?

Under the present Act, there is no requirement for notifying the occupier of premises about to be entered that an inspection of property is about to take place. Consequently, the occupier has no opportunity to challenge the inspection, short of refusing entry and facing prosecution. We recommend that full and timely notice always be given to the person whose premises are to be entered. In addition, where the taxpayer's property in the custody of a third party is being inspected, the taxpayer should be entitled to timely notice. Although we recommend that notice to the person whose premises are to be entered should never be dispensed with, there is a case for instituting a mechanism, similar to that with respect to a third-party summons to produce documents, permitting Revenue Canada to dispense with notice to the taxpayer where there is a reasonable cause to believe that the taxpayer will destroy, alter or conceal the property to be examined if notice of the examination is given.

(5) Should There Be a Procedure for Challenging the Notice of an Inspection?

At present, the *Income Tax Act* does not provide a mechanism for challenging an inspection of property. If the person whose premises are to be entered decides not to comply, he or she must refuse the request for entry, thus running the risk of prosecution. We recommend a procedure for challenging the notice, and an enforcement proceeding that essentially mirrors the procedures that we recommend for challenging and enforcing the notice for production.

(6) Who Should Be Authorized to Issue a Notice for Inspection?

See the discussion of the first question in section "B" above with respect to the notice for production.

(7) Should the Person Executing the Inspection Notice Be Required to Display the Authorization?

At present the Act makes no provision as to how authorization to enter to conduct an inspection is to be effected. We recommend a procedure to ensure that the person whose premises are being inspected can verify the authority of those who demand the power to inspect.

(8) Should Entry to Conduct an Inspection Be Limited to Certain Specified Times?

Subsection 231(1) of the *Income Tax Act* provides that entry may be made "at all reasonable times." We recommend that the Act should be more explicit as to what are reasonable times. For example, perhaps the Act should provide that entry can be effected only during conventional business hours.

(9) Should Persons Whose Property Is Being Inspected Be Required to Give Assistance to Those Conducting the Inspection?

Paragraph 231(1)(*c*) of the *Income Tax Act* entitles an authorized person conducting an audit to "require the owner or manager of the property or business and any other person on the premises or place to give him all reasonable assistance with his audit or examination ...." This provision appears adequate.

(10) Should Force Be Permitted if a Person Refuses to Allow an Inspection of Premises?

Under the present provision authorizing an inspection of property, Revenue Canada officials are prohibited from using force to effect an audit. If the person whose premises are to be entered refuses to allow the audit, he or she may be prosecuted for failing to comply with the authorizing section. Under the procedure for challenging a notice of inspection which is recommended in the Paper, the taxpayer or the person whose premises are to be entered will be able to stay the audit by issuing a notice to that effect. If the Minister decides to enforce the notice, enforcement proceedings may be instituted, and if the Minister's application for enforcement is successful, the court will order the challenging party to allow entry. Thus, there is no need for Revenue Canada officials to resort to force.

D. The Power to Seize Property during the Course of an Inspection

(1) Should Revenue Canada Officials Be Authorized to Seize Property during the Course of an Inspection, and If So under What Circumstances?

At present, Revenue Canada officials may seize property in the course of an inspection if it appears to them that there has been a violation of the Act and that the property to be seized is evidence of this violation. We recommend that the telewarrant provisions recommended by the Law Reform Commission in Recommendation 19 of its Working Paper 30, *Police Powers — Search and Seizure in Criminal Law Enforcement* (Ottawa: Supply and Services, 1983), or similar procedures, should be complied with before a seizure in the course of an inspection is made.

(2) Should a Seizure in the Course of an Inspection Be Able to Be Used to Further an Existing Criminal Investigation?

We recommend a rule similar to the one we recommended for the production of documents so that these powers are not used to side-step the requirement of obtaining a search warrant where a violation of the Act is suspected.

(3) Should a Seizure Made in the Course of an Inspection Be Reviewable?

At present the procedures for reviewing a seizure are unsatisfactory for a number of reasons. We recommend a procedure similar to the one for reviewing a seizure made pursuant to a search warrant.

(4) What Procedures for Obtaining Access to Seized Items Should Be Provided?

Subsection 231(6) of the *Income Tax Act* permits access to items seized in the course of a search "at all reasonable times and subject to such reasonable conditions as may be determined by the Minister ...." Again, we recommend that the same procedures that apply for obtaining access to property obtained pursuant to a search warrant should apply here.

(5) What Procedures for the Disposition of Items Seized in the Course of an Inspection Should Be Provided?

Subsection 231(2) of the *Income Tax Act* provides that within 120 days the Minister shall, on an *ex parte* basis, apply for continued retention of the property seized in the course of an audit. This procedure is inadequate for a number of obvious reasons and we recommend that the procedures for disposing of items seized pursuant to a search warrant should apply.

(6) Is the Power to Seize in the Course of an Inspection Consistent with the Protection against Unreasonable Search and Seizure in Section 8 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

Aside from the policy reasons for abolishing the power to seize in the course of an inspection, there is a strong likelihood that such a power will be held invalid under the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*.

E. The Power to Require Persons to Answer Questions during the Course of an Inspection

(1) Should Revenue Canada Have the Power to Require Persons to Answer Questions Relating to Their Own or Someone Else's Tax Liability?

Revenue Canada officials at present have this power, and we suggest that they ought to retain it.

(2) What Procedures Should Be Followed in Compelling Persons to Answer Such Questions?

The *Income Tax Act*, in paragraph 231(1)(*c*), authorizes a Revenue Canada official to "require the owner or manager of the property or business and any other person on the premises or place ... to answer all proper questions relating to the audit or examination" either orally, in writing, on oath or by statutory declaration. Because compelling a person to answer questions constitutes such a serious intrusion on privacy, we recommend that a more formal procedure — a summons procedure similar to the summons procedure we recommended for the production of books and records — should be enacted for requiring persons to answer questions.

(3) Does the Power to Require Persons to Answer Questions Offend the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

Although no cases have been decided directly on this point, we suggest that it does not.

IV.
Conclusion

The state needs sufficient intrusion powers to enable it to determine whether all taxpayers are paying their legal tax liabilities. In addition to simply securing the revenues necessary to maintain government expenditures, these powers are necessary so that all taxpayers can be assured that the burden of taxation is evenly spread. If taxpayers generally perceive that some are able to escape their obligation, their dissatisfaction with the tax system will increase and enforcement will become more difficult, perhaps requiring increased coercive powers.

On the other hand, to be acceptable, the state's coercive powers should be exercised so that the individual's invasion of privacy is minimized. Also, the state should be required to exercise its powers pursuant to clearly defined rules.

The proposals in the Study Paper attempt to strike a better balance in the present law between the state's need to gather information in monitoring and enforcing the income tax laws and the citizen's right to privacy. They should result in greater protection for taxpayers but at the same time ensure increased tax compliance.

Commission de réforme du droit du Canada

Law Reform Commission of Canada

les fouilles, les perquisitions et les saisies en matière fiscale

SÉRIE DROIT PÉNAL

SOMMAIRE D'UN DOCUMENT D'ÉTUDE

Canada

LES FOUILLES, LES PERQUISITIONS ET LES SAISIES EN MATIÈRE FISCALE

Série droit pénal

Sommaire

LES FOUILLES, LES PERQUISITIONS ET LES SAISIES EN MATIÈRE FISCALE

Série droit pénal

Sommaire d'un document d'étude
préparé à l'intention de la

Commission de réforme du droit du Canada

par

Judy Fudge et Neil Brooks

Le document d'étude correspondant à ce sommaire a été rédigé en anglais à l'intention de la Commission de réforme du droit du Canada. Bien qu'il ne sera pas publié, tout intéressé pourra le consulter à la bibliothèque de la Commission, située au

130, rue Albert, 8e étage
Ottawa (Ontario)

Il est permis d'en tirer des photocopies, mais uniquement dans un but éducatif ou documentaire. La vente en est prohibée.

Les opinions exprimées dans ce document sont celles des auteurs et n'engagent pas la Commission.

Le présent sommaire reprend les divisions du document d'étude et en résume toutes les parties importantes sous la forme d'un plan détaillé. Sa longueur s'explique par le très grand nombre d'éléments distincts que comportent les deux questions essentielles étudiées dans le document. Son but est de donner une vue d'ensemble du document et de mettre sa structure en lumière.

Table des matières

PARTIE I : Introduction 1
A. Les mesures d'application de la législation fiscale : la définition du problème 1
B. L'objet du document d'étude 2
C. Les principes généraux en matière de droit à la vie privée et d'atteintes à ce droit 3

PARTIE II : Les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* 5
A. Introduction 5
B. La comparaison détaillée des pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans le *Code criminel* 6

PARTIE III : Les perquisitions à des fins de contrôle 13
A. Introduction 13
B. Le pouvoir d'exiger la production de livres et de registres 15
C. Le pouvoir de pénétrer dans un lieu afin d'examiner des biens 19
D. Le pouvoir de saisir des biens au cours d'un examen 23
E. Le pouvoir de forcer des personnes à répondre à des questions au cours d'un examen 24

PARTIE IV : Conclusion 27

PARTIE I

Introduction

A. Les mesures d'application de la législation fiscale : la définition du problème

La mise en œuvre du système fiscal fédéral repose essentiellement sur le principe de l'auto-cotisation volontaire. L'auto-cotisation est une méthode de perception des impôts relativement efficace et peu attentatoire. Cela dit, son efficacité est fonction de deux facteurs importants : en premier lieu, la capacité de l'organisme de perception fiscale de vérifier l'exactitude des renseignements fournis et, en second lieu, la volonté de la grande majorité des contribuables d'aider au bon fonctionnement du système en déclarant leur revenu d'une manière exacte. Ces facteurs sont interdépendants. En effet, le public sera prêt à respecter le principe de l'auto-cotisation volontaire dans la mesure où il perçoit que, d'une part, les pouvoirs d'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.C. 1970-71-72, chap. 63) impartis à Revenu Canada sont assez larges pour lui permettre d'obtenir les renseignements nécessaires pour veiller à l'application de la loi et, que d'autre part, ces pouvoirs sont nécessaires et utilisés de façon équitable.

Nous émettons d'emblée l'hypothèse suivante : la remise en cause actuelle des pratiques du ministère du Revenu national et, partant, l'attitude désabusée du public à l'égard du système fiscal, découlent en grande partie du cadre juridique qui sous-tend les pouvoirs d'application de la législation fiscale, en particulier les vastes pouvoirs de fouille, de perquisition et de saisie. Or, loin de nuire à la capacité du ministère du Revenu national d'assurer le fonctionnement du système d'auto-cotisation, la réforme de ces pouvoirs d'application de la loi, afin de donner de meilleures garanties procédurales aux contribuables, devrait plutôt la rehausser.

Bon nombre d'organismes de réforme du droit sont également d'avis que, de manière générale, les pouvoirs de fouille et de perquisition du ministère du Revenu sont trop vastes. Nous examinons divers rapports et projets de loi récents qui portent sur cette question. Tous nos efforts ont été inspirés par la recherche de solutions permettant une plus grande protection du droit à la vie privée des contribuables, tout en assurant le contrôle et la mise en application efficaces de la législation fiscale.

B. L'objet du document d'étude

Le document s'inscrit dans le cadre des travaux entrepris par la Commission de réforme du droit sur les pouvoirs de la police, particulièrement les pouvoirs de fouille, de perquisition et de saisie. Pour bien des raisons, l'étude des pouvoirs de fouille, de perquisition et de saisie de la police en droit pénal ne saurait être complète sans l'évaluation des pouvoirs de cette catégorie qui découlent de dispositions autres que celles du *Code criminel* (S.R.C. 1970, chap. C-34). Premièrement, en effet, dans le cas où des pouvoirs de fouille et de perquisition prévus par d'autres lois seraient beaucoup plus larges que ceux qu'énonce le *Code criminel*, ils pourraient éventuellement être employés pour contourner les garanties inhérentes à ces derniers. Ainsi, les fonctionnaires chargés de l'application de la loi pourraient être portés à recourir aux pouvoirs de perquisition prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour effectuer une perquisition en matière de trafic de drogue. En deuxième lieu, il pourrait arriver que dans le cadre de la révision globale des infractions de droit substantif prévues dans le *Code criminel*, la Commission ajoute certaines infractions au *Code* et en retire d'autres. Il se peut, par exemple, qu'au terme de la révision de fond du droit pénal, l'évasion fiscale, qui constitue à l'heure actuelle une infraction à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, soit considérée comme une forme de fraude et soit ainsi reprise dans le *Code criminel*. S'il faut établir des règles d'application différentes à l'égard des infractions créées par les diverses lois fédérales actuelles, il est nécessaire d'énoncer clairement les critères permettant de les distinguer des infractions prévues dans le *Code criminel*. Les pouvoirs dont dispose l'État pour enquêter à l'égard des infractions ne devraient pas varier selon que l'infraction est créée par une loi plutôt que par une autre. Enfin, à cause de la prolifération des régimes de fouille, de perquisition et de saisie prévus dans les lois, il devient impossible en pratique de connaître et d'évaluer avec certitude toute la portée de ces pouvoirs. Voilà pourquoi l'effort entrepris par la Commission pour consolider, rationaliser et réformer les divers régimes de fouille, de perquisition et de saisie en vertu du common law, du *Code criminel* et des lois connexes, ne pourra être couronné de succès que s'il y a également consolidation, rationalisation et réforme des pouvoirs de perquisition prévus dans les autres lois fédérales.

Même s'il porte avant tout sur l'évaluation détaillée des pouvoirs de fouille, de perquisition et de saisie prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le document fournit néanmoins un cadre permettant d'analyser la nature, la portée et l'étendue de tous les pouvoirs de perquisition qui existent en dehors du droit pénal traditionnel.

L'étude des principes généraux relatifs au droit à la vie privée et aux mesures attentatoires à ce droit montre que les pouvoirs de perquisition peuvent en théorie être regroupés en deux catégories fondamentales : les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête et les pouvoirs de perquisition à des fins de contrôle. On a recours aux perquisitions à des fins d'enquête lorsque l'on soupçonne la perpétration d'une infraction précise et que l'on cherche des éléments de preuve à cet égard. La perquisition qu'effectuent des policiers dans une maison d'habitation afin d'y trouver de la drogue constitue l'exemple type d'une perquisition à des fins d'enquête. D'autre part, on a recours à des perquisitions à des fins de contrôle pour s'assurer, sur une base continue, que la loi est respectée. Une

vérification de routine des livres et des registres d'un contribuable par des représentants du ministère du Revenu constitue un bon exemple d'une telle perquisition.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* confère ces deux types de pouvoirs de perquisition aux fonctionnaires du ministère du Revenu national. Elle leur accorde notamment, à l'article 231, le pouvoir :

a) d'obtenir et d'exécuter un mandat de perquisition à l'égard d'une infraction présumée à la loi;

b) de pénétrer dans tous lieux ou endroits afin d'y vérifier ou examiner les livres, les registres ou les biens décrits dans un inventaire;

c) d'obliger toute personne à leur fournir des renseignements ou tous livres ou registres.

Il s'agit dans le premier cas d'un pouvoir de perquisition à des fins d'enquête qui sera étudié dans la deuxième partie du document. Nous sommes d'avis qu'il n'existe aucune raison d'accorder au ministère du Revenu, en matière d'évasion fiscale, des pouvoirs de perquisition plus larges que ceux qui existent en matière pénale. Dans les deux autres cas, il s'agit de pouvoirs de perquisition à des fins de contrôle qui seront étudiés dans la troisième partie du document, aux sections B et C respectivement. Dans cette partie du document, nous concluons que l'État ne devrait pas avoir le droit de pénétrer dans un lieu afin d'examiner des livres et des registres sans le consentement du contribuable et que, dans ce cas, le seul recours du Ministère devrait être d'exiger la production de ces livres et registres à des fins d'inspection. En plus de cette recommandation fondamentale, nous soumettons un certain nombre de propositions visant à réformer les pouvoirs actuels de pénétrer dans des lieux afin de vérifier des livres et des registres (ou d'examiner seulement des biens, si notre recommandation de base est adoptée), et d'exiger la production de livres et de registres.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit deux autres pouvoirs qui sont liés à ceux qui précèdent. Ainsi, les fonctionnaires du ministère du Revenu national peuvent saisir des biens au cours d'une perquisition s'ils croient que ceux-ci peuvent être requis comme preuve d'une infraction; ils ont aussi le pouvoir d'obliger des personnes à répondre à leurs questions au cours d'une inspection. Ces pouvoirs seront étudiés dans les sections D et E de la troisième partie.

C. Les principes généraux en matière de droit à la vie privée et d'atteintes à ce droit

Dans cette section de la première partie, nous passons brièvement en revue la notion de droit à la vie privée, le besoin pour l'État d'obtenir des renseignements, de même que

les intérêts qui sous-tendent le concept traditionnel d'application régulière de la loi en ce qui touche la procédure. Ce faisant, nous tentons d'étayer sur des arguments théoriques la distinction entre la perquisition à des fins d'enquête et la perquisition à des fins de contrôle, de même que les diverses garanties qui, à notre avis, devraient accompagner les perquisitions à des fins de contrôle.

PARTIE II

Les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*

A. Introduction

1. Aperçu

Dans cette partie du document nous comparons les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* à ceux qu'énonce le *Code criminel*. Cette comparaison vise à déterminer s'il existe des motifs justifiant l'existence de pouvoirs différents. En d'autres termes, il s'agit de voir si les infractions définies dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* présentent un caractère particulier qui puisse justifier que les pouvoirs d'enquête de l'État soient plus larges dans le cas de ces infractions que dans celui des infractions prévues dans le *Code criminel*. Nous somme d'avis qu'il n'en est rien et que les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête prévus dans le *Code criminel* devraient s'appliquer également aux infractions à la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

2. Les autres pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête en dehors du droit pénal

La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas la seule loi qui, en dehors du *Code criminel*, prévoit des pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête. Environ vingt-trois lois fédérales autorisent les personnes chargées de l'application de la loi à perquisitionner à des fins d'enquête relativement aux infractions à ces lois. Afin de situer dans un contexte plus large la comparaison entre les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête qui sont prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* et ceux qui sont prévus dans le *Code criminel*, nous passons brièvement en revue les autres lois fédérales qui prévoient de tels pouvoirs. Il se peut qu'en dernière analyse, on en vienne à la conclusion que les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête prévus dans le *Code criminel* devraient s'appliquer aux infractions visées par toutes les lois fédérales, et que les pouvoirs de ce type qui sont énoncés dans d'autres lois devraient être abolis. Bien que le document ne traite pas directement de cette question plus vaste, il se trouve néanmoins, grâce à l'étude détaillée

des pouvoirs de perquisition prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, à fournir le cadre d'une analyse de la nature, de la portée et de l'étendue de tous les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête qui existent en dehors du droit pénal traditionnel. Conclure, comme nous l'avons fait, qu'il n'existe aucune raison de maintenir, dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, des pouvoirs plus larges que ceux qui sont prévus dans le *Code criminel*, c'est en quelque sorte laisser entendre qu'il en irait vraisemblablement de même à l'égard des pouvoirs de même type prévus dans les autres lois fédérales.

3. Les pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête dans les lois fiscales de l'Australie, des États-Unis et du Royaume-Uni

Les lois fiscales de l'Australie, des États-Unis et du Royaume-Uni sont passées en revue. En Australie et aux États-Unis, seuls les pouvoirs généraux de perquisition du droit pénal peuvent être utilisés à des fins d'enquête en matière fiscale. Cela semble confirmer notre conclusion que les infractions fiscales ne présentent aucun caractère particulier qui puisse justifier la création de pouvoirs de perquisition plus vastes que ceux qui sont ordinairement prévus à des fins d'enquête en matière pénale. Au Royaume-Uni, en revanche, les perquisitions visant à obtenir la preuve de la perpétration d'infractions en matière fiscale obéissent à un régime particulier. Il convient toutefois de souligner que ce régime est récent et qu'il fait l'objet de critiques.

B. La comparaison détaillée des pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans le *Code criminel*

Le document contient une analyse comparative détaillée des pouvoirs de perquisition prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* et dans le *Code criminel*. Certains points de comparaison sont sans grande importance. D'autres découlent de variantes dans la formulation des dispositions créant des pouvoirs de perquisition analogues qui, en pratique, sont souvent interprétés et mis en œuvre de la même façon. En fait, l'écart entre les dispositions n'est important qu'à l'égard de trois points de comparaison. Nous avons néanmoins comparé les dispositions sous tous les angles possibles. En effet, afin d'étayer notre conclusion qu'il n'existe aucune raison de prévoir un pouvoir distinct de perquisition à des fins d'enquête en matière fiscale, nous avons voulu nous assurer qu'aucune distinction subtile mais importante dans la formulation des dispositions fiscales ne nous échappe. Le sommaire qui suit reprend les questions qui ont guidé notre étude comparative des dispositions en cause. Nous avons conclu à l'égard de chaque question qu'il n'y avait aucune raison de prévoir des pouvoirs distincts en matière fiscale.

1. Pour quel type d'infractions peut-on obtenir un mandat de perquisition?

En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est possible d'obtenir un mandat de perquisition à des fins d'enquête à l'égard de toute infraction prévue dans la Loi ou le Règlement, sans égard à l'importance de l'infraction. Nous recommandons qu'un mandat ne puisse être obtenu qu'à l'égard des infractions fiscales graves.

2. Doit-on faire la preuve de la perpétration d'une infraction avant d'obtenir l'autorisation de procéder à une perquisition, ou suffit-il qu'il existe des preuves tendant à montrer qu'une infraction sera probablement commise?

À l'heure actuelle, en vertu du paragraphe 231(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est possible d'obtenir l'autorisation de procéder à une perquisition lorsqu'une infraction «a été commise ou sera probablement commise». Or, rien ne justifie l'existence de ce pouvoir à caractère préventif.

3. Qui peut autoriser la présentation d'une demande de mandat de perquisition?

En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, certains fonctionnaires désignés du ministère du Revenu national peuvent demander la délivrance d'un mandat de perquisition. Même s'il convient de permettre au personnel administratif de demander la délivrance d'un tel mandat, pourvu que le requérant déclare sous serment les faits étayant la demande et qu'il en ait une connaissance personnelle, il importe que le fonctionnaire habilité à demander la délivrance d'un mandat soit de rang suffisamment élevé pour assurer l'uniformité de la pratique et la mise en œuvre de l'obligation de rendre compte. À l'heure actuelle, il semble que cet objectif soit atteint grâce au règlement d'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

4. Quel est le degré de spécificité requis à l'égard de l'infraction présumée, des biens et des lieux visés par la demande de perquisition?

Le principe de la spécificité est l'une des garanties les plus fondamentales permettant de limiter la portée des pouvoirs de perquisition à des fins d'enquête en matière pénale. La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'exige pas que le mandat énonce en détail l'infraction

présumée ou l'élément de preuve recherché. Après avoir étudié les arguments qui s'affrontent sur ce point, nous concluons qu'il n'existe aucune raison justifiant que les mandats de perquisition délivrés pour obtenir des preuves de la perpétration d'une infraction à la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne soient pas formulés de façon aussi détaillée que les mandats délivrés à des fins semblables en matière criminelle.

5. Quelles choses peuvent être saisies à l'occasion d'une perquisition?

De façon générale, en vertu du *Code criminel*, seules les preuves liées à une infraction expressément décrite peuvent faire l'objet d'une saisie. En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les preuves liées à *toute* infraction peuvent faire l'objet d'une perquisition et d'une saisie. Nous concluons encore une fois qu'il n'existe aucune raison d'accorder aux personnes faisant enquête en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* des pouvoirs plus larges à cet égard que ceux dont disposent les personnes qui agissent en vertu du *Code criminel*.

6. Quelle est la procédure à suivre pour une demande de mandat de perquisition?

En vertu du *Code criminel* et de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la demande doit être faite sous serment, et peut être présentée *ex parte*.

7. Qui peut délivrer un mandat de perquisition?

Les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont plus strictes que celle du *Code criminel* à cet égard. En vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, un mandat de perquisition doit être approuvé par un juge d'une cour supérieure ou d'une cour de comté, tandis qu'en vertu du *Code criminel*, un juge de paix peut délivrer un mandat.

8. La personne chargée de la délivrance d'un mandat de perquisition doit-elle avoir des motifs raisonnables pour croire qu'un objet visé par la perquisition a un lien avec l'infraction présumée et peut se trouver en un lieu donné, avant de pouvoir délivrer le mandat?

Si l'on confie à un arbitre indépendant la responsabilité de la délivrance des mandats, c'est pour s'assurer que les motifs justifiant la perquisition ont été évalués avec impartialité. En vertu du paragraphe 443(1) du *Code criminel*, le juge doit, avant de délivrer un mandat de perquisition, être convaincu «qu'il existe un motif raisonnable pour croire» que les choses recherchées ont un lien avec l'infraction présumée et qu'elles se trouvent aux endroits visés par la perquisition. En vertu du paragraphe 231(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il suffit que le Ministre ait «des motifs raisonnables pour croire» qu'une infraction en matière fiscale a été commise. Les tribunaux ont interprété cette disposition de la façon suivante : le juge saisi de la demande doit avoir des motifs raisonnables pour croire qu'une infraction a été commise. La disposition n'exige cependant pas que le juge ait des motifs raisonnables pour croire à l'existence d'un lien entre les objets visés par la perquisition, d'une part, et l'infraction présumée ou l'endroit visé par la perquisition, d'autre part. Puisque nous avons conclu qu'un mandat autorisant la saisie des preuves de la perpétration d'une infraction en matière fiscale devait être aussi détaillé qu'un mandat en matière pénale, il s'ensuit que le critère des motifs raisonnables devrait également s'appliquer à l'égard du lien entre ces éléments.

9. Quelle est la procédure à suivre pour l'exécution du mandat?

Même si la *Loi de l'impôt sur le revenu* contient très peu de dispositions à cet égard, il n'existe aucune raison pour que les fonctionnaires effectuant une perquisition afin de trouver la preuve d'une infraction présumée en matière fiscale soient dispensés des obligations suivantes : montrer le mandat à la personne chez qui a lieu la perquisition; exécuter le mandat de jour, sauf en cas de circonstances exceptionnelles; exécuter le mandat dans un délai spécifié; n'utiliser la force que dans une mesure raisonnable. Se pose alors une question qui ne concerne que les perquisitions autorisées par d'autres lois que le *Code criminel* : les enquêteurs de l'organisme administratif compétent (le ministère du Revenu par exemple) devraient-ils se faire accompagner par des agents de police lorsqu'ils exécutent un mandat de perquisition? Pour un certain nombre de raisons énumérées dans le document, nous concluons qu'ils devraient se faire accompagner par des policiers.

10. Quelle est la procédure prévue pour avoir accès aux choses saisies à l'occasion d'une perquisition?

Qui peut autoriser l'accès aux choses saisies? Qui peut y avoir accès et à quelles conditions? Le *Code criminel* et la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoient des procédures permettant d'avoir accès aux choses saisies, mais ces procédures diffèrent sous certains rapports accessoires. Nous concluons que ces différences ne sont pas justifiées. Dans le document de travail 39 intitulé *Les procédures postérieures à la saisie* (Ottawa, Ministère

des Approvisionnements et Services, 1985), la Commission recommande la modification des procédures relatives à l'accès aux choses saisies en vertu du *Code criminel*. En bref, la Commission recommande que l'accès aux choses saisies soit normalement permis avec le consentement des parties intéressées; en cas de refus, la personne qui prétend avoir un intérêt dans les choses saisies devrait pouvoir demander à un juge de paix que l'accès aux choses saisies lui soit permis. Par ailleurs, toute personne démontrant qu'elle a un intérêt dans les choses saisies devrait être autorisée à examiner celles-ci et, lorsque la nature des choses le permet, à en recevoir des photocopies à ses frais.

11. Quelles sont les procédures prévues lorsqu'il s'agit de disposer des choses saisies en vertu d'un mandat de perquisition?

Faut-il obtenir une ordonnance du tribunal pour permettre aux fonctionnaires de conserver la garde des choses saisies? Quelle est la durée d'une telle ordonnance? La personne dont les choses ont été saisies peut-elle contester la validité de l'ordonnance de garde? Et si elle obtient gain de cause, peut-elle en obtenir la restitution? Si les choses saisies sont des documents dont la partie a besoin pour l'exploitation de son entreprise ou pour la préparation de sa défense dans une poursuite au criminel, qui doit assumer les coûts de reprographie? Le *Code criminel* prévoit un mécanisme complet pour la conservation et la façon de disposer des choses saisies à l'occasion d'une perquisition. En revanche, la *Loi de l'impôt sur le revenu* est muette sur ce point, et se borne à autoriser leur détention jusqu'au moment de leur production dans une procédure judiciaire. Or, il n'existe aucune raison de ne pas appliquer aux choses saisies en rapport avec une infraction fiscale les règles du *Code criminel* régissant la façon de disposer des biens saisis. Dans son document de travail sur les procédures postérieures à la saisie, la Commission recommande certaines modifications aux procédures régissant la façon de disposer des choses saisies au cours d'enquêtes en matière pénale. En bref, la Commission recommande qu'un inventaire des choses saisies soit dressé dans tous les cas par les agents de la paix effectuant la saisie (recommandation 2(3)), et qu'une copie de l'inventaire soit remise aux parties intéressées. Les agents devraient aussi être tenus de présenter l'inventaire (de même que le procès-verbal de saisie figurant à l'endos du mandat de perquisition ou dressé postérieurement à la saisie) à un juge de paix, dès que cela est possible (recommandation 2(4)). Le juge de paix pourrait rendre une «ordonnance de garde» à l'égard des choses saisies. Dans le cas où aucune procédure pénale n'aurait été intentée, l'ordonnance de garde devrait prendre fin dans un délai de trois mois (recommandation 5(1)). La Commission recommande également que la personne dont les choses ont été saisies ait le droit de s'adresser à un juge afin d'en demander la restitution (recommandation 7). Parmi les motifs pouvant justifier une ordonnance de restitution, le juge devrait tenir compte «des solutions autres que la détention des choses saisies, aux fins de la preuve» (recommandation 9(1)*b*)). La Commission recommande que lorsqu'une ordonnance de restitution est rendue, le juge ait compétence pour ordonner qu'un relevé exact des choses saisies soit fait et que ce relevé puisse être reçu en preuve au lieu des choses saisies (recommandation 11*a*)). Les recommandations que la Commission a formulées dans le rapport 22

intitulé *La communication de la preuve par la poursuite* (Ottawa, Ministère des Approvisionnements et Services, 1984) permettraient au contribuable, une fois les poursuites intentées, de demander et d'obtenir des photocopies, lorsque cela est possible, et de recevoir sans frais des copies des pièces que le poursuivant a l'intention de produire au procès.

12. Quelles sont les procédures prévues pour le contrôle de la délivrance et de l'exécution du mandat de perquisition?

Même si le *Code criminel* ne contient aucune disposition expresse à cet égard, la procédure de révision est claire et bien connue en droit pénal. En revanche, on ne peut parler de principes établis et certains en ce qui concerne la procédure de contrôle, la compétence des tribunaux et les recours disponibles lorsqu'il s'agit d'une perquisition autorisée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La procédure de révision devrait être la même dans les deux cas.

PARTIE III

Les perquisitions à des fins de contrôle

A. Introduction

1. Aperçu

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit deux types généraux de pouvoirs de contrôle. Tout d'abord, en vertu des alinéas 231(1)*a*) et *b*), les fonctionnaires du ministère du Revenu national sont habilités à pénétrer dans tous lieux pour vérifier les livres et registres, et examiner certains biens. Deuxièmement, en vertu du paragraphe 231(3), ces fonctionnaires sont habilités à exiger la production de livres et de registres. La grande distinction entre ces deux pouvoirs de perquisition est manifeste : en vertu du premier pouvoir, les fonctionnaires ont le droit de pénétrer dans un lieu, ce qui n'est pas le cas en vertu du second.

Notre conclusion fondamentale est que les fonctionnaires du ministère du Revenu ne devraient avoir le droit de pénétrer dans un endroit que pour y examiner des biens. Advenant le cas où un contribuable refuserait de permettre à ces fonctionnaires d'examiner ses livres et registres dans ses locaux, le seul recours du Ministère serait alors d'exiger la production de ces livres et registres.

Après avoir donné les motifs de cette conclusion de base, nous étudions en détail le pouvoir actuel du ministère du Revenu national d'exiger la production de livres et de registres, de même que son pouvoir de pénétrer dans un lieu afin d'examiner des livres, des registres et des biens. Pour évaluer ces pouvoirs de perquisition à des fins de contrôle, nous avons formulé un certain nombre de questions en vue de déterminer si les pouvoirs actuels comportent les garanties procédurales nécessaires pour assurer l'équilibre entre, d'une part, l'intérêt qu'a l'État à obtenir des renseignements lui permettant d'assurer le respect de la législation fiscale et, d'autre part, le droit du citoyen à la vie privée. Chacune de ces questions est étudiée sous les angles suivants : les dispositions actuelles, la jurisprudence, la pratique du ministère du Revenu national, le droit fiscal du Royaume-Uni et des États-Unis, les principes en cause, et les lacunes du droit canadien. Le cas échéant, nous formulons des propositions en vue de modifier la législation actuelle.

La section B de la troisième partie porte sur le pouvoir d'exiger la production de livres et de registres, tandis que la section C traite du pouvoir de pénétrer dans un lieu

afin d'examiner des livres, des registres et des biens. Dans les sections D et E, nous passons en revue deux pouvoirs accessoires que la *Loi de l'impôt sur le revenu* accorde aux fonctionnaires du ministère du Revenu national : le pouvoir de saisir certaines choses au cours d'une perquisition, s'il appert que ces choses peuvent être requises comme preuves d'une infraction, et le pouvoir d'obliger des personnes à répondre à des questions au cours de la vérification.

2. Les principes généraux

On a recours aux perquisitions à des fins de contrôle afin d'assurer, de façon continue, le respect de la loi. Bon nombre de lois fédérales prévoient des pouvoirs de perquisition à des fins de contrôle. Mais, de façon générale, le document ne traite que des pouvoirs de perquisition à des fins de contrôle prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La troisième partie a pour objet de déterminer si ces pouvoirs de contrôle sont nécessaires pour assurer l'application de la législation fiscale et, le cas échéant, si dans leur forme actuelle, ils comportent suffisamment de garanties procédurales pour protéger le droit à la vie privée des citoyens.

Eu égard à la différence dans la nature et l'étendue de l'atteinte à la vie privée qu'entraînent les perquisitions à des fins de contrôle, et compte tenu de l'utilité qu'ont celles-ci pour la société, c'est à bon droit que les règles qui les régissent diffèrent de celles qui s'appliquent aux perquisitions à des fins d'enquête.

3. Les types de perquisitions à des fins de contrôle : le pouvoir d'exiger la production de livres et registres et le pouvoir de pénétrer dans un lieu afin de procéder à un examen

La *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit deux types généraux de pouvoirs de contrôle : en vertu des alinéas 231(1)*a*) et *b*), les fonctionnaires du ministère du Revenu national sont habilités à pénétrer dans tous lieux pour vérifier les livres et registres, et examiner certains biens; en vertu du paragraphe 231(3), ces fonctionnaires sont habilités à exiger la production de livres et de registres. Dans cette section du document, nous nous interrogeons sur l'opportunité de confier ces deux pouvoirs au ministère du Revenu.

4. Les pouvoirs de contrôle en matière fiscale prévus dans les lois des États-Unis, du Royaume-Uni et de l'Australie

Dans cette partie, nous passons brièvement en revue les pouvoirs de contrôle prévus dans les lois fiscales de chacun de ces pays.

B. Le pouvoir d'exiger la production de livres et de registres

Le paragraphe 231(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* habilite le Ministre à exiger de toute personne la divulgation de renseignements ou la production de livres ou de registres. Le Ministre peut exercer ce pouvoir relativement à toute fin liée à l'application ou à l'exécution de la Loi. Les questions suivantes nous permettront d'analyser ce pouvoir :

1. Quels fonctionnaires devraient être autorisés à exiger la production de livres et registres?

Deux intérêts sont en jeu sur ce point. D'une part, le niveau hiérarchique du fonctionnaire devrait être suffisamment bas pour que le pouvoir puisse être exercé sans inconvénient, et que les décisions des subalternes ne soient pas tout simplement cautionnées aveuglément par le fonctionnaire qui donne l'autorisation. D'autre part, le rang hiérarchique du fonctionnaire qui exerce ces pouvoirs devrait être suffisamment élevé pour assurer l'application des garanties découlant de l'obligation de rendre compte qui incombe au Ministère, de même qu'une certaine uniformité dans la pratique. Nous arrivons à la conclusion que la législation actuelle, en vertu de laquelle des fonctionnaires de rang relativement élevé sont nommés expressément par règlement, semble satisfaisante à cet égard. Nous recommandons cependant que, lorsque la demande de vérification n'est pas adressée directement au contribuable, mais plutôt à un tiers en possession des documents de celui-ci, et que le contribuable n'est pas identifié, l'autorisation soit donnée par un fonctionnaire de rang plus élevé que lorsqu'il s'agit d'une demande signifiée au contribuable lui-même. Dans le cas d'une demande adressée à un tiers, les possibilités d'abus sont plus grandes puisque le contribuable visé par l'enquête est pour ainsi dire mis à l'écart du processus.

2. Les livres et les registres se trouvant sous la garde d'un tiers devraient-ils faire l'objet d'une demande de production?

Le ministère du Revenu devrait conserver son pouvoir d'exiger des tiers qu'ils

fournissent des renseignements qu'ils détiennent relativement à l'assujettissement à l'impôt du contribuable visé par une enquête. En fait, il conviendrait d'élargir légèrement la catégorie des tiers qui peuvent être assujettis à une telle demande. Cependant, la procédure actuelle permettant d'obtenir des renseignements ou des documents de tiers ne protège pas suffisamment le droit à la vie privée du contribuable. Il faudrait par conséquent que des garanties supplémentaires soient instituées à cet égard. Nous analysons ci-dessous les garanties qui, selon nous, seraient nécessaires.

3. Lorsque la demande s'adresse à un tiers, le contribuable qui fait l'objet de l'enquête devrait-il être informé du fait que l'on a exigé des renseignements sur son assujettissement à l'impôt?

La loi actuelle n'exige pas que le contribuable soit informé de la demande adressée à un tiers. Nous recommandons l'institution d'une procédure assez détaillée pour informer le contribuable du fait que l'on exige la production de ses documents en pareilles circonstances, et pour lui permettre de s'opposer à la demande. Nous recommandons aussi de prévoir l'obligation d'obtenir une autorisation judiciaire avant d'adresser une mise en demeure à un tiers dans les cas où le contribuable ne peut être identifié.

4. La demande de production devrait-elle être limitée aux livres et registres liés à l'enquête sur l'assujettissement à l'impôt d'une personne déterminée?

Le paragraphe 231(3) de la Loi prévoit qu'une demande de production ou de divulgation peut être faite «pour toute fin relative à l'application ou à l'exécution de la présente loi». En dépit de cette formulation large, la Cour suprême du Canada a récemment jugé, dans l'affaire *James Richardson and Sons* c. *Le ministre du Revenu national*, [1984] 1 R.C.S. 614, que la production de documents ne peut être demandée qu'aux fins de l'enquête sur l'assujettissement à l'impôt d'une personne déterminée. Dans cette affaire, le ministère du Revenu avait demandé la production de tous les dossiers d'une maison de courtage concernant les clients de celle-ci qui se consacraient au marché à terme sur marchandises. Nous estimons qu'au lieu d'empêcher le ministère du Revenu de demander la production de documents en pareil cas, on pourrait obliger le Ministère à obtenir une autorisation judiciaire au préalable, lorsqu'aucun contribuable précis n'est identifié ni ne fait l'objet d'une enquête; on atteindrait ainsi un meilleur équilibre entre les intérêts en jeu.

5. **Devrait-on exclure, des livres et des registres qui peuvent faire l'objet d'une demande, certaines catégories de documents, tels les documents visés par le privilège du secret professionnel de l'avocat, ou les dossiers de vérification en matière fiscale?**

Nous recommandons que la portée de la procédure prévue dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour invoquer le privilège du secret professionnel soit élargie de façon à embrasser tous les documents qui sont protégés par ce privilège en vertu du common law. En revanche, nous recommandons de n'accorder aucun privilège aux dossiers de vérification des comptables en matière fiscale.

6. Quels renseignements la demande de production de livres et de registres devrait-elle contenir?

Devrait-on énoncer le fondement et le but de la demande? Celle-ci devrait-elle contenir une description du mécanisme de contestation de la procédure? Avec quel degré de précision le contribuable visé par la demande et les documents qui en font l'objet devraient-ils être identifiés? À l'heure actuelle, les autorités fiscales n'ont pour ainsi dire aucune obligation de donner au contribuable les renseignements susmentionnés. Nous proposons qu'elles soient tenues d'informer pleinement le contribuable sur tous ces points et de fournir tout autre renseignement qui pourrait être nécessaire pour le mettre au courant de la portée de l'enquête et lui permettre de décider en connaissance de cause s'il doit contester la demande.

7. Quel devrait être le mode de signification de la demande?

Nous recommandons un certain nombre de garanties pour assurer une signification équitable de la demande au contribuable ou au tiers.

8. Quel délai de réponse devrait être accordé à la partie visée par une demande?

En vertu de la loi actuelle, le ministère du Revenu peut, à la limite, exiger la production immédiate des documents. Nous recommandons l'institution d'un délai minimal de réponse.

9. Où les livres et les registres devraient-ils être produits?

En vertu de la loi actuelle, il est difficile de savoir à quel endroit le ministère du Revenu peut demander à une personne de produire des documents. Nous recommandons qu'il soit permis au ministère du Revenu d'exiger la production des documents en tout endroit raisonnable, à l'exception des locaux mêmes du contribuable ou du tiers, à moins que ceux-ci n'y consentent.

10. Devrait-on imposer des limites au pouvoir d'exiger la production de livres et de registres, afin d'éviter d'imposer un fardeau trop lourd au contribuable?

À l'heure actuelle, la Loi n'impose aucune limite au pouvoir du ministère du Revenu d'examiner les documents comptables d'un contribuable. Nous recommandons d'apporter certaines restrictions à ce pouvoir. On pourrait, en premier lieu, défendre expressément aux fonctionnaires du Ministère d'entreprendre des vérifications «non nécessaires». En deuxième lieu, le Ministère ne devrait pouvoir procéder qu'à une seule vérification par année à l'égard d'un même contribuable. En troisième lieu, une limite devrait être établie au nombre d'années écoulées à l'égard desquelles le ministère du Revenu peut demander la production de documents sans le consentement du tribunal. En quatrième lieu, il conviendrait d'établir une norme générale afin que les contribuables ne soient pas tenus d'amasser une quantité déraisonnable de renseignements.

11. Devrait-on empêcher la tenue de perquisitions à des fins de contrôle dans les cas où le contribuable fait déjà l'objet d'une enquête criminelle?

En vertu de la loi actuelle, il semble que dans la plupart des cas, même si le contribuable fait l'objet d'une enquête criminelle, le ministère du Revenu peut examiner tous ses registres à des fins de contrôle. Il va sans dire qu'en pareil cas, l'on pourrait être porté à effectuer une perquisition à des fins de contrôle pour contourner les garanties procédurales inhérentes à l'obligation d'obtenir un mandat de perquisition, afin d'obtenir des preuves de la perpétration d'une infraction. Aussi la loi devrait-elle empêcher qu'une demande de production de documents à des fins de contrôle soit envoyée ou exécutée lorsque le contribuable visé fait déjà l'objet d'une enquête ou d'une poursuite au criminel.

12. Le contribuable ou le tiers en possession de documents appartenant à celui-ci devraient-ils être défrayés des dépenses engagées pour donner suite à une demande de production de livres et de registres?

La Loi ne contient aucune disposition prévoyant le remboursement au contribuable ou au tiers des dépenses ainsi engagées. Sous réserve de certaines restrictions, nous recommandons le remboursement des frais dans deux cas : lorsque les coûts excèdent le montant qui serait raisonnable dans le cours normal des affaires, et lorsqu'il s'agit d'une demande adressée à un tiers.

13. Comment pourrait-on forcer la partie visée par une mise en demeure à obtempérer à celle-ci, en cas d'omission ou de refus de sa part?

À ce chapitre, la méthode actuelle est inadéquate à plusieurs égards. Nous recommandons qu'en cas de refus d'une personne de donner suite à la demande, ou de manœuvres de la part du contribuable afin de retarder ou d'empêcher un tiers d'y répondre, le ministère du Revenu soit tenu d'avoir recours à une procédure contradictoire devant un juge pour obtenir l'exécution forcée de la demande.

C. Le pouvoir de pénétrer dans un lieu afin d'examiner des biens

En vertu de l'alinéa 231(1)*b*) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, toute personne qui y est autorisée par le Ministre est habilitée à pénétrer dans tous lieux ou endroits afin d'examiner les biens «dont l'examen peut, à son avis, lui aider à déterminer l'exactitude d'un inventaire ou à contrôler les renseignements qui se trouvent ou devraient se trouver dans les livres ou registres, ou le montant de tout impôt exigible en vertu de la présente loi». Nous avons formulé les questions suivantes afin d'évaluer ce pouvoir de perquisition. Il va sans dire que si l'on conserve le pouvoir d'entrer dans un lieu afin d'y inspecter des livres et registres, ces questions entreraient aussi en ligne de compte dans l'évaluation de ce pouvoir.

1. Le pouvoir de pénétrer dans un lieu devrait-il être restreint à l'examen de «tous biens, procédés ou matière» liés à une enquête sur l'assujettissement à l'impôt d'une personne déterminée?

Le paragraphe 231(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que l'entrée dans un endroit afin d'examiner des biens peut avoir lieu «pour toute fin relative à l'application ou à l'exécution de la présente loi ...». Malgré cette formulation large, l'arrêt *Richardson* a limité la portée de ce pouvoir aux enquêtes visant des contribuables déterminés. Nous recommandons que l'exercice du pouvoir d'exiger la production de documents ne soit pas limité au cas de l'enquête portant sur l'assujettissement à l'impôt d'une personne

déterminée, puisque l'obligation d'obtenir une autorisation judiciaire avant la signification de la demande à un tiers, dans les cas où aucun contribuable n'est identifié, suffit à prévenir les abus. D'autre part, même si l'entrée dans un lieu constitue une atteinte plus grave à la vie privée que l'obligation de produire des documents, et même s'il est probable que les cas sont rares où le ministère du Revenu aura besoin d'examiner des biens lorsqu'il ne procède pas à une enquête portant sur l'assujettissement à l'impôt d'une personne déterminée, nous sommes d'avis que la même procédure devrait protéger adéquatement le droit à la vie privée des contribuables.

2. Le ministère du Revenu devrait-il être habilité à examiner les locaux des tiers qui ont la garde de biens liés à l'assujettissement à l'impôt d'un contribuable?

Comme il est possible que des biens décrits dans les livres et registres du contribuable se trouvent chez des tiers, les fonctionnaires devraient être autorisés à pénétrer dans les locaux de ces tiers. C'est ce que prévoit le droit actuel.

3. Devrait-on établir des limites à l'égard des catégories d'endroits où peut avoir lieu une enquête?

En vertu de la loi actuelle, certains sont d'avis que seuls peuvent être visités les endroits où les livres et les registres devraient être gardés aux termes de la Loi. Dans la décision *Royal American Shows Inc.* v. *The Queen ex rel. Hahn*, [1975] 6 W.W.R. 571 (C.S. Alta.), par exemple, le tribunal a jugé que les livres de la contribuable ne pouvaient faire l'objet d'une vérification au poste de police où ils étaient gardés. Nous recommandons que le ministère du Revenu national ait le pouvoir d'effectuer une perquisition en tout lieu où il est possible de trouver des choses pertinentes.

4. Devrait-on prévoir l'obligation de donner un préavis de l'enquête? Dans l'affirmative, quels renseignements ce préavis devrait-il contenir, et à qui devrait-on le donner?

La loi actuelle ne crée aucune obligation d'aviser l'occupant des lieux visés par la perquisition de l'examen prochain des biens qui s'y trouvent. L'occupant n'a par conséquent aucune occasion de s'opposer à l'examen, sauf en refusant l'accès à ses locaux,

ce qui le rend passible de poursuites. C'est pourquoi nous recommandons que soit instituée l'obligation de donner un préavis complet et raisonnable à la personne dont les locaux seront visités. De plus, lorsque l'enquête vise les biens d'un contribuable confiés à la garde d'un tiers, le propriétaire devrait aussi avoir droit à un préavis raisonnable. Même si nous recommandons qu'il soit obligatoire dans tous les cas d'aviser la personne dont les locaux sont visés par une perquisition, nous croyons néanmoins qu'il y a lieu d'établir un mécanisme semblable à celui que nous proposons à l'égard de la demande de production de documents par des tiers, et qui dispenserait le Ministre du Revenu de l'obligation d'aviser le contribuable lorsqu'il croit raisonnablement que le contribuable est susceptible de détruire, de modifier ou de cacher les biens visés par l'enquête s'il reçoit un préavis de la perquisition.

5. Devrait-on établir une procédure permettant de s'opposer à l'examen visé par le préavis?

À l'heure actuelle, la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne prévoit aucun mécanisme permettant de s'opposer à l'examen des biens. La seule façon pour la personne intéressée de ne pas y obtempérer, c'est de refuser aux enquêteurs l'accès à ses locaux, et courir ainsi le risque d'être poursuivie. Nous recommandons l'établissement d'une procédure pour former une opposition à la suite du préavis, de même que l'institution d'un mécanisme en vue de l'exécution forcée de l'examen, comme nous l'avons fait dans le cas de la mise en demeure de produire des documents.

6. Qui devrait être autorisé à donner un préavis?

Voir, ci-dessus, la discussion suivant la première question de la section B portant sur la demande de production.

7. La personne qui procède à l'examen devrait-elle être tenue de montrer l'autorisation?

À l'heure actuelle, la Loi ne contient aucune disposition sur la façon de vérifier que l'examen est autorisé. Nous recommandons que la procédure soit conçue de façon que la personne dont les locaux font l'objet d'une perquisition puisse s'assurer de la compétence des personnes qui se prévalent de ce pouvoir.

8. Devrait-on limiter à certains moments déterminés l'exécution du pouvoir d'entrer et de procéder à un examen?

Le paragraphe 231(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que la personne autorisée peut pénétrer dans les lieux «en tout temps raisonnable». Nous recommandons que la Loi énonce de façon plus précise ce qui constitue un «temps raisonnable». Ainsi, il pourrait être prévu que la perquisition ne peut se faire que pendant les heures ouvrables habituelles.

9. Devrait-on obliger les personnes dont les biens font l'objet d'un examen, à prêter leur concours aux fonctionnaires chargés de l'examen?

L'alinéa 231(1)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* habilite la personne qui effectue une vérification à «obliger le propriétaire ou le gérant des biens ou de l'entreprise et toute autre personne présente sur les lieux de lui prêter toute aide raisonnable dans sa vérification ou son examen ...». Cette disposition nous semble adéquate.

10. Les fonctionnaires du ministère du Revenu national devraient-ils être habilités à employer la force si une personne refuse de leur permettre d'examiner des lieux?

En vertu des dispositions actuelles, les fonctionnaires du Ministère ne sont pas autorisés à faire usage de la force pour procéder à une vérification. Si la personne dont les locaux doivent être visités refuse de permettre la tenue de la vérification, elle est passible de poursuites pour contravention à la disposition en cause. Advenant l'adoption de la procédure de contestation que nous recommandons, le contribuable ou la personne visée pourrait faire suspendre la vérification en donnant un avis à cet effet. Le Ministre pourrait alors s'adresser au tribunal pour obtenir l'exécution forcée de la perquisition. S'il obtient gain de cause, le tribunal pourrait ordonner à la personne de permettre aux fonctionnaires d'avoir accès à ses locaux. Les fonctionnaires du Ministère n'ont donc aucun besoin d'avoir recours à la force.

D. Le pouvoir de saisir des biens au cours d'un examen

1. Les fonctionnaires du ministère du Revenu devraient-ils être habilités à saisir des biens au cours d'une vérification, et en quelles circonstances?

À l'heure actuelle, les fonctionnaires du Ministère peuvent saisir des biens au cours d'un examen s'ils sont convaincus qu'il y a eu violation de la loi et que les biens à saisir constituent une preuve de cette infraction. Nous recommandons que la procédure relative au télémandat, proposée par la Commission de réforme du droit dans son document de travail 30 intitulé *Les pouvoirs de la police : les fouilles, les perquisitions et les saisies en droit pénal* (Ottawa, Ministère des Approvisionnements et Services, 1983), ou une autre procédure semblable soit suivie pour qu'une saisie puisse avoir lieu au cours d'un examen.

2. La saisie devrait-elle être permise au cours d'un examen lorsqu'elle a pour but de compléter une enquête déjà en cours en matière pénale?

Nous recommandons l'adoption d'une règle semblable à celle que nous proposons pour la production de documents, de sorte que ces pouvoirs ne servent pas à contourner l'obligation d'obtenir un mandat de perquisition lorsque l'on soupçonne qu'il y a eu infraction à la Loi.

3. La saisie effectuée au cours d'un examen devrait-elle pouvoir faire l'objet d'une révision?

À l'heure actuelle, la procédure de révision de la saisie est insatisfaisante pour un certain nombre de raisons. Nous recommandons l'adoption d'une procédure semblable à celle proposée pour le contrôle de la délivrance du mandat de perquisition.

4. Quelles procédures devrait-on prévoir pour que la personne intéressée puisse demander d'avoir accès aux choses saisies au cours d'une vérification?

Le paragraphe 231(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permet l'accès aux choses saisies «en tout temps raisonnable et aux conditions raisonnables qui peuvent être déterminées par le Ministre». Encore une fois, nous recommandons que les procédures régissant l'accès aux biens saisis lors de l'exécution d'un mandat de perquisition s'appliquent également en matière fiscale.

5. Quelles procédures devraient être instituées en ce qui concerne la façon de disposer des biens saisis au cours d'un examen?

Le paragraphe 231(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que, dans les cent vingt jours, le Ministre doit, au moyen d'une procédure *ex parte*, demander la détention des biens saisis au cours d'une vérification. Cette procédure est inadéquate pour un certain nombre de raisons évidentes, et nous recommandons que les procédures régissant la façon de disposer des choses saisies en vertu d'un mandat de perquisition soient applicables aux biens saisis en matière fiscale.

6. Le pouvoir de saisir des biens au cours d'un examen respecte-t-il le droit à la protection contre les fouilles, les perquisitions et les saisies abusives visé à l'article 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

Indépendamment des raisons de principe qui militent en faveur de l'abolition du pouvoir de saisie au cours d'un examen, il est fort probable qu'un tel pouvoir soit jugé invalide en vertu de la *Charte canadienne des droits et libertés*.

E. Le pouvoir de forcer des personnes à répondre à des questions au cours d'un examen

1. Les fonctionnaires du ministère du Revenu national devraient-ils avoir le pouvoir de forcer des personnes à répondre à des questions portant sur leur assujettissement à l'impôt ou celui d'autres personnes?

À l'heure actuelle, les fonctionnaires du ministère du Revenu ont ce pouvoir, et nous suggérons qu'ils le conservent.

2. Comment pourrait-on forcer des personnes à répondre aux questions des fonctionnaires du fisc?

L'alinéa 231(1)*c*) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* habilite le fonctionnaire du Ministère à «obliger le propriétaire ou le gérant des biens ou de l'entreprise et toute autre personne présente sur les lieux ... de répondre à toutes questions appropriées se rapportant à la vérification ou à l'examen, soit oralement, soit ... par écrit, sous serment ou par déclaration exigée par la loi». Puisque le fait de forcer une personne à répondre à des questions constitue une atteinte sérieuse à la vie privée, nous recommandons l'adoption d'une procédure plus rigoureuse, à savoir une procédure de mise en demeure semblable à celle que nous proposons pour la production de livres et de registres.

3. Le pouvoir de forcer des personnes à répondre à des questions va-t-il à l'encontre de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

Bien que nous ne puissions nous fonder sur aucune jurisprudence, nous sommes portés à répondre par la négative.

PARTIE IV

Conclusion

L'État doit disposer de pouvoirs d'enquête suffisants pour lui permettre de vérifier que tous les contribuables s'acquittent comme il se doit de leurs obligations fiscales. Ces pouvoirs sont nécessaires non seulement pour assurer la perception des sommes dont l'État a besoin pour ses dépenses, mais aussi pour montrer à tous les contribuables que le fardeau fiscal est réparti de façon équitable. En effet, si les contribuables perçoivent d'une manière générale que certains d'entre eux arrivent à se soustraire à leurs obligations, leur mécontentement à l'endroit du système fiscal ne peut que s'accroître, ce qui rend la mise en œuvre de celui-ci beaucoup plus difficile et peut nécessiter le recours à des pouvoirs encore plus coercitifs.

Cela dit, pour être acceptables, les pouvoirs coercitifs de l'État devraient être exercés de la façon la moins attentatoire possible au droit à la vie privée des citoyens. L'État devrait aussi être tenu d'exercer ses pouvoirs en conformité avec des règles formulées clairement.

Les propositions que contient le document d'étude visent la recherche d'un meilleur équilibre entre la nécessité pour l'État de recueillir des renseignements pour surveiller l'application de la législation fiscale et en assurer le respect, d'une part, et le droit à la vie privée du citoyen, d'autre part. La mise en œuvre de ces propositions devrait permettre à la fois une meilleure protection du citoyen et une application plus efficace de la législation fiscale.